
CONSULENZA TRIBUTARIA E SOCIETARIA

Milano, 10 dicembre 2012

A tutti i Clienti dello Studio
LORO SEDI

Circolare N. 5/2012

Oggetto: le principali novità fiscali del 2012 e 2013

INDICE

1) Premessa	2
2) I beni concessi in godimento ai soci	2
2.1) Utilizzatori e concedenti dei beni in godimento	2
2.2) Comunicazione all'anagrafe tributaria	2
2.3) Maggior reddito e valore normale	2
2.4) Sanzioni	3
3) Società non operative	3
3.1) Cause di disapplicazione per le società in perdita sistemica	4
3.2) Effetto interruttivo del triennio	4
3.3) Disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistemica mediante interpello	5
3.4) Termini per la presentazione dell'istanza	5
4) Nuova deducibilità dei costi auto	6

1) Premessa

Il DL 138/2011, la Legge n. 92 del 28 giugno 2012 e la circolare n. 23 dell' 11.06.2012 dell'Agenzia delle Entrate, hanno introdotto importanti novità e fornito importanti chiarimenti su tematiche di particolare interesse, quali *i beni concessi in godimento ai soci, le società non operative e la deducibilità dei costi auto.*

2) I beni concessi in godimento ai soci

Allo scopo di contrastare il fenomeno della concessione in godimento di beni relativi all'impresa a soci o familiari dell'imprenditore per fini privati e/o a condizioni più favorevoli rispetto a quelle di mercato, il DL 138/2011 ha introdotto penalizzazioni sia per gli utilizzatori sia per l'impresa concedente.

Infatti, se il corrispettivo annuo pagato dal socio o utilizzatore, per la concessione del bene è inferiore al valore di mercato del diritto di godimento, la differenza forma reddito diverso in capo ai soci o familiari dell'imprenditore e l'impresa non può dedurre i costi riferiti al bene concesso.

Questo è in estrema sintesi, quanto prevede l'art. 2 del DL 138/2011.

2.1) Utilizzatori e concedenti dei beni in godimento

Riguardo agli utilizzatori, la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/2012 ha puntualizzato che la disposizione interessa:

- i soci e i loro familiari, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, di società e di enti privati di tipo associativo residenti che svolgono attività commerciale, anche quando i beni in godimento provengano da società controllate dalla partecipata o collegate alla stessa;
- l'imprenditore residente e i suoi familiari, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

I familiari dell'imprenditore e dei soci vanno individuati, in base all'articolo 5 del Tuir, nel "... coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado".

Per quanto riguarda le aziende concedenti, rientrano nella disposizione: le imprese individuali, le società commerciali, le cooperative, le stabili organizzazioni di società non residenti, gli enti privati di tipo associativo limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale.

Restano esclusi dall'applicazione della norma: i professionisti, le associazioni professionali, le società semplici, gli enti non commerciali che non esercitano un'attività dell'impresa e le società agricole produttive di redditi fondiari.

2.2) Comunicazione all'anagrafe tributaria

Entro il 2.4.2013 i concedenti e gli utilizzatori dei beni dell'impresa devono comunicare all'Anagrafe tributaria, per via telematica, i dati relativi ai beni concessi in godimento.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16.11.2011, ha escluso l'obbligo di comunicazione quando i beni hanno un valore non superiore a tremila euro al netto d'Iva (ES. telefoni cellulari e computer portatili).

2.3) Maggior reddito e valore normale

La regola del maggior reddito in capo all'utilizzatore scatta anche quando il bene è concesso in godimento solo per una frazione dell'anno.

In ogni caso, secondo la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 24/2012, il corrispettivo e le altre condizioni contrattuali debbono risultare da una certificazione scritta con data certa, antecedente alla data di inizio dell’utilizzazione del bene.

Il reddito diverso nasce ogni volta in cui soci, imprenditore e familiari ricevano in godimento un bene, a un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato, a prescindere dall’eventuale limitazione della deducibilità in capo al concedente. Tuttavia, la disposizione non opera quando l’utilizzatore è, allo stesso tempo, dipendente della società o dell’impresa individuale, oppure lavoratore autonomo. In questi casi, infatti, il contribuente è già “tassato” con le regole stabilite dagli articoli 51 (*fringe benefit*) e 54 del Tuir.

La sancita indeducibilità “*in ogni caso*”, in capo all’impresa concedente, di tutti i costi relativi ai beni concessi in godimento, comporta che andranno recuperati a tassazione non solo gli oneri sostenuti per l’acquisto dei beni, ma anche gli altri componenti negativi, quali, ad esempio, le spese di manutenzione ordinaria e straordinaria o le spese di gestione. Per poter individuare il valore normale del diritto di godimento di un bene dell’impresa dato in uso, da confrontare con il corrispettivo pattuito per il godimento dello stesso, occorre far riferimento a criteri oggettivi che possono essere rappresentati: da specifici provvedimenti, per i beni i cui prezzi sono soggetti ad una disciplina legale; dal prezzo normalmente praticato dal fornitore o, in mancanza, da quello desunto dai tariffari redatti da organismi istituzionali oppure dalle liste mercuriali contenenti valori modali determinati da enti di ricerca, società immobiliari di grandi dimensioni, istituti bancari, ecc.

2.4) Sanzioni

La norma sanziona l’omessa comunicazione ovvero la trasmissione della stessa con dati non veritieri o incompleti. La sanzione è pari al 30% della differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo effettivamente pagato.

3) Società non operative

Per effetto delle novità introdotte dal DL 138/2011, le società non operative (anche dette “società di comodo”) si dividono in due grandi categorie:

- le “vecchie” società non operative, i cui ricavi non sono congrui;
- le società in perdita sistemica, che per un triennio consecutivo presentano risultati negativi.

Con un provvedimento dell’ 11 giugno 2012 il Direttore dell’Agenzia delle Entrate ha individuato le specifiche fattispecie di disapplicazione automatica della disciplina delle società di comodo limitatamente alle società “in perdita sistemica”, e con la Circolare 11 giugno 2012, n. 23 ha fornito alcuni chiarimenti in relazione alle modalità applicative della citata disciplina. La linea prescelta dall’Agenzia delle Entrate è stata netta, nel senso che le società in perdita sistemica sono escluse in modo automatico dalla suddetta disciplina (senza presentare istanze di interpello):

- se ricadono in una della **cause di esclusione** previste dall’art. 30 co. 1 n. 1 - 6 - sexies della L. 724/94;
- se ricadono in una delle **cause di disapplicazione** previste dal provv. Agenzia delle Entrate 11.06.2012.

Secondo l’Agenzia delle Entrate le cause di esclusione sono comuni alle società non operative e alle società in perdita sistemica.

Per quanto riguarda, invece, le cause di disapplicazione, la normativa si divarica:

- per le società non operative (per insufficienza di ricavi) valgono le cause di disapplicazione previste dal provv. 14.02.2008;
- per le società in perdita sistemica valgono, invece, le nuove cause di disapplicazione previste dal provv. 11.06.2012.

3.1) Cause di disapplicazione per le società in perdita sistemica

Le nuove cause di disapplicazione automatica introdotte dal provv. Agenzia delle Entrate 11.6.2012 per le società in perdita sistemica riguardano:

- le società in stato di liquidazione che, con impegno assunto in dichiarazione dei redditi, richiedono la cancellazione dal registro delle imprese (a norma degli artt. 2312 e 2495 c.c.) entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- le società assoggettate a fallimento o a liquidazione coatta amministrativa o a concordato preventivo o ad amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria;
- le società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui al DLgs. 6.9.2011 n. 159 (codice delle leggi antimafia) o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario;
- le società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a:
 - a) società considerate non in perdita sistemica ai sensi dell'art. 2 co. 36-decies ss. del DL 138/2011;
 - b) società escluse dall'applicazione della medesima disciplina di cui al punto precedente anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione della medesima disciplina;
 - c) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art. 168 del TUIR 1;
- le società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistemica in relazione ad un precedente periodo di imposta, sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi;
- le società che conseguono un margine operativo lordo (MOL) positivo;
- società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza (ai sensi dell'art. 5 della L. 24.2.92 n. 225);
- le società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative;
- società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 c.c. e rispettano le condizioni previste dall'art. 2 del DLgs. 99/2004;
- società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;
- società che si trovano nel primo periodo d'imposta.

3.2) Effetto interruttivo del triennio

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 11.6.2012 n. 23, il fatto che le cause di disapplicazione automatica debbano essere verificate nel triennio di riferimento, e non nel periodo d'imposta

per cui si presenta la dichiarazione annuale, permette di determinare un “effetto interruttivo” del suddetto triennio.

Esemplificando, la sussistenza di una causa di disapplicazione automatica nel 2010 esclude la natura “di comodo” della società nel 2012, in quanto il 2010 fa parte del triennio di riferimento 2009-2011. Con l’impostazione assunta dall’Agenzia:

- la stessa società non sarà soggetta alla disciplina delle società in perdita sistematica neanche nel 2013, in quanto per tale periodo d’imposta il triennio di riferimento è rappresentato dai periodi 2010-2011-2012, e il 2010 presenta la causa di disapplicazione;
- la società sarà, invece, soggetta alla disciplina delle società in perdita sistematica solo dal 2014 (sempre, beninteso, se il triennio precedente ha evidenziato lo stato di perdita fiscale e non sussistono altre cause di disapplicazione), in quanto il 2010 non fa più parte del triennio di riferimento per il 2014 (esso, infatti, è rappresentato dal triennio 2011-2013).

Di fatto, per avere una esclusione strutturale dalla disciplina delle società in perdita sistematica è sufficiente soddisfare una causa di disapplicazione in un periodo d’imposta ogni tre.

3.3) Disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistemica mediante interpello

Come nell’ambito delle società non operative, anche per quanto riguarda le società in perdita sistematica le società che non ricadono in alcuna delle cause di disapplicazione automatica della disciplina possono avanzare istanza di disapplicazione alla Direzione Regionale delle Entrate competente per territorio.

Secondo la circ. 11.6.2012 n. 23, nell’istanza le società interessate devono “*esporre in modo chiaro e documentare in maniera esaustiva tutti gli elementi conoscitivi utili ad individuare le situazioni oggettive che giustificano la disapplicazione della normativa in questione*”.

Secondo la circ. CNDCEC 31.10.2011 n. 25/IR, occorrerebbe indicare nell’istanza:

- le motivazioni che determinano la scelta di continuare l’attività imprenditoriale anche in presenza di perdite reiterate;
- in alternativa, la sussistenza di situazioni particolari che possono avere determinato lo stato di perdita (ad esempio, quello delle società di costruzioni che dichiarano perdite nel corso della costruzione degli immobili e utili sono all’atto della vendita).

Secondo altra parte della dottrina, invece, le motivazioni da esporre nell’istanza potrebbero essere anche più generiche: si tratterebbe, infatti, di dimostrare “semplicemente” che la società svolge un’attività economica effettiva seppure con risultati negativi e che i beni d’impresa non sono finalizzati al godimento dei soci.

3.4) Termini per la presentazione dell’istanza

In termini generali, l’istanza per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo deve essere “preventiva”, ovvero presentata in tempo utile affinché il contribuente possa ricevere la risposta (resa nel termine di 90 giorni) entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al medesimo periodo d’imposta.

4) Nuova deducibilità dei costi auto

Dal 2013 per le auto aziendali e dei professionisti la percentuale di deducibilità dei costi passerà dall'attuale 40% al 20%.

Non verranno, invece, modificati i limiti di valore fiscalmente riconosciuto. Il tetto massimo di riconoscimento fiscale del costo d'acquisto sostenuto per l'acquisto del mezzo di trasporto sarà ancora pari a: **18.075,99 euro** per autovetture e autocaravan, **4.131,66 euro** per i motocicli, **2.065,83 euro** per i ciclomotori.

Considerando la nuova percentuale di deducibilità al 20%, dal 2013 il costo massimo fiscalmente deducibile sarà pari:

- **3.615,19 euro** (20% di 18.075,99 euro) per autovetture e autocaravan;
- **826,33 euro** (20% di 4.131,66 euro) per i motocicli;
- **413,16 euro** (20% di 2.065,83 euro) per i ciclomotori.

Va da sé che il limite di deducibilità del 20% si applicherà con riferimento a tutte le spese relative ai mezzi di trasporto aziendali diversi da quelli destinati esclusivamente all'attività d'impresa: ammortamento del costo d'acquisto, canoni di leasing, spese di locazione (non finanziaria) e di noleggio, carburanti, lubrificanti, bollo, assicurazione, spese di manutenzione e riparazione.

La citata disposizione ha altresì ridotto dal 90% al 70% la percentuale di deducibilità, di cui all'art. 164 della lettera b-bis) del TUIR, prevista per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

Nessuna indicazione viene fornita con riferimento alle auto di agenti e rappresentanti di commercio. Resterebbe, quindi, confermata l'elevazione della deducibilità all'80% per i veicoli utilizzati da tali soggetti, con i medesimi limiti di costo fiscalmente rilevante previsti.

Qualora le auto siano destinate ad essere utilizzate esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria d'impresa (ad esempio, taxi), i relativi costi restano interamente deducibili, non essendo prevista alcuna modifica.

Vale la pena di ricordare che in capo all'impresa sono deducibili, con particolari limitazioni, le spese sostenute dai dipendenti per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale ove ha sede l'impresa.

Al fine di individuare la nozione di trasferta, occorre distinguere tra dipendenti e collaboratori. Per i lavoratori dipendenti, in linea generale, si ha trasferta quanto l'attività viene svolta fuori del Comune sede di lavoro (solitamente, corrispondente ad una delle sedi del datore di lavoro). Con riferimento al collaboratore, invece, in linea di principio si ha trasferta quando lo stesso è chiamato a svolgere un'attività fuori dalla sede naturale in cui è tenuto contrattualmente a svolgere le proprie funzioni. Inoltre, nel caso in cui non sia possibile determinare contrattualmente la sede di lavoro, in virtù delle caratteristiche peculiari della prestazione svolta, occorre fare riferimento al domicilio fiscale del lavoratore. Tanto premesso, nel caso in cui il dipendente o il collaboratore sia stato autorizzato ad utilizzare, per una specifica trasferta, un proprio automezzo o un veicolo a noleggio, le relative spese di trasporto sono deducibili, dal reddito d'impresa, per un importo massimo pari, ai sensi dell'art. 95, comma 3 del TUIR, al costo della percorrenza (tariffe ACI) o alle tariffe di noleggio relativi ad automezzi di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, in caso di motore a benzina, o a 20 cavalli fiscali, se con motore diesel.

Resta fermo che, nel caso in cui vengano utilizzati autoveicoli con una potenza superiore alle suddette cilindrate, le relative spese di trasporto risulteranno deducibili solo fino a concorrenza del limite previsto per autoveicoli di potenza inferiore.

Studio
Colella
Associato

Le spese di trasporto relative ad autoveicoli di proprietà del lavoratore sono, come anticipato, deducibili per un importo non superiore al costo di percorrenza. Tale costo viene determinato facendo riferimento alle medie dei costi delle suddette autovetture, calcolate dall'Automobile Club Italia (ACI) e pubblicate sul sito www.aci.it.

Per quanto concerne la documentazione necessaria, il Ministero delle Finanze, nella Circ. 23 dicembre 97 n. 326, precisa che *“in sede di liquidazione, l'ammontare dell'indennità è determinato avuto riguardo alla percorrenza, al tipo di automezzo usato dal dipendente e al costo chilometrico ricostruito secondo il tipo di autovettura. Detti elementi dovranno risultare dalla documentazione interna conservata dal datore di lavoro”*.

Di conseguenza, il dipendente/collaboratore deve compilare apposita richiesta di rimborso spese da consegnare alla società. D'altro canto, tra i documenti contabili della società dovrà risultare, con cadenza mensile, bimensile, semestrale o annuale (a seconda del numero di trasferte), un prospetto riassuntivo delle trasferte effettuate da dipendenti/collaboratori.

* * *

Restando a Vostra disposizione per qualsiasi chiarimento, è gradita l'occasione per porgere i nostri più cordiali saluti.

Studio Colella Associato